قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٣/ ١٩٥٥
بين النقص التشريعي وسوء التطبيق
(دراسة مقارنة مع التركيز على ضريبة الشركات التجارية)

الدكتور طعمة صعفك الشمري
أستاذ القانون التجاري والبحري المساعد
كلية الحقوق - جامعة الكويت

مقدمة

يتسم التشريع الضريبي في الكويت بأنه متخلف وشاذ وغامض، فهو لا ينتمي للنظم الضريبية المعاصرة، التي تنظر للضريبة على أنها حق أساسي للدولة على مواطنيها، باعتبار أن الضريبة هي أهم مورد مالي للدولة، لتغذية خزانتها العامة، كي تقوم بدورها القيادي في توفير الخدمات العامة، كالتعليم المجاني، والرعاية الصحية المجانية أو شبه المجانية، وتحقيق العدالة، وحفظ الأمن الداخلي والخارجي. كما أن معظم الدول المعاصرة تنظر للضريبة على أنها إحدى أدواتها السياسية والاقتصادية في توجيه السياسة الاقتصادية وتحقيق العدالة بين المواطنين، من خلال ضمان توزيع الدخل توزيعا عادلا.

وهذا التشريع يبتعد كثيرا عن أحكام الشريعة الإسلامية ومقاصدها، التي تعتبر الزكاة (وهي البديل الأسمى للضريبة) أحد أركان الإسلام وركائزه الأساسية، إذ يلتزم القادرون بدفعها دون اعتبار لإرادتهم في ذلك. فمن دفعها منهم عن رضا نال ثواب الدنيا والآخرة، ومن امتنع عن دفعها أُكره على ذلك. وأبرز مثال على ذلك ما فعله سيدنا أبو بكر رضي الله عنه، الذي أكره المرتدين على دفع الزكاة، بعد أن أعلن عليهم الحرب. والشريعة الإسلامية تنظر للزكاة (الضريبة) على أنها نظام

اقتصادي واجتماعي يهدف إلى إقامة المصالح العامة، وتقريب مستويات الدخل بين أفراد المجتمع[١] ومحاربة الفقر وكبح جماح الجشع وحب اكتناز الأموال.

وابتعاد هذا القانون عن أحكام الشريعة الإسلامية أمر غير معقول وخاصة في ظل التوجه المبارك والمحمود لدى الدولة في العمل على استكمال تطبيق الشريعة الإسلامية، الذي يرعاه شخصيا أمير البلاد وتعمل اللجنة الاستشارية العليا على وضع قواعده القانونية. ولذلك يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين قانون الضريبة وقانون الزكاة باعتبارها فريضة شرعية[٢].

كما أن هذا التشريع يتسم كما ذكرنا بالغموض، وذلك لأنه لا يفرض الضريبة إلا على الشركات، من دون الأفراد وهو وضع غريب وشاذ. ويزداد الأمر غرابة عندما يفسر هذا التشريع على أن أحكامه لا تطبق إلا على الشركات الأجنبية من دون الوطنية، بدعوى واهية وهي أنه في وقت صدور هذا التشريع لم يصدر تشريع وطني ينظم الشركات.

ويلاحظ على تشريع الضريبة الحالي رقم ٣/ ١٩٥٥ المعدل أنه منقول عن تشريع أجنبي (غالبا إنجليزي). ومترجم ترجمة غير دقيقة[٣]، وأن الأهواء قد

---

(١) انظر في هذا المعنى: د.عبدالهادي النجار، مشروع قانون ضريبة الدخل، بين الواقع والمستقبل في الاقتصاد الكويتي، مجلة الحقوق، العدد الثالث، السنة الخامسة، ذو القعدة ١٤١٠هـ الموافق سبتمبر ١٩٨١، ص٢٢٧ وما بعدها. ود.طعمة الشمري، النظام الضريبي للشركات ونطاق تطبيق قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٣/ ١٩٥٥، مذكرات للمشاركين بالدورات التدريبية، كلية الحقوق - جامعة الكويت ١٩٨٩.

(٢) ويلاحظ أن اللجنة المالية بمجلس الأمة وافقت مؤخرا على فرض الزكاة بنسبة ٢,٥٪ على الشركات المقيدة بالسجل التجاري والجمعيات التعاونية والاستهلاكية، مع استثناء الشركات المملوكة بالكامل للدولة. ولكن القانون لا يفرض الزكاة على الأفراد. وهذا مخالف لأحكام الشريعة الإسلامية. انظر جريدة الشرق الأوسط عدد ١/١/١٩٩٦.

(٣) د. عبدالهادي النجار، المرجع السابق، ص٢٠٢.

تلاعبت في تفسيره. كما أنه وجد لتحقيق غاية معينة وهي إخضاع الشركات الأجنبية العاملة في الكويت للضريبة، ولا سيما شركات النفط منها.

ويلاحظ بغرابة أيضا أن بعض الأجهزة الحكومية قد وضعت مشروع قانون ضريبة عام ١٩٨٠ لا يخضع لأحكامه أيضا إلا الشركات، وبنسب متدنية[١]، يتضح فيها بجلاء ووضوح مدى المحاباة للأغنياء أصحاب الشركات على حساب المصلحة العامة ومصالح الغالبية العظمى من المواطنين. وهذا خطأ كبير يجب على الحكومة ألا تسمح به، وأن تقوم بوضع تشريع ضريبي يحقق أهداف الشريعة الإسلامية ومقاصدها ويحقق في الوقت ذاته مصلحة الدولة. وينبغي أن يستفاد عند وضع مثل هذا التشريع من تجارب الدول المعاصرة ولا سيما المتقدمة منها والأقطار العربية الشقيقة.

وذهب بعض الفقهاء بحق إلى أن فرض الضريبة في القانون الكويتي يجد أساسه في الدستور الكويتي وليس في نظرية من نظريات العقد أو التضامن الاجتماعي أو غيرها[٢] إذ وفقا للمادة ٤٨ من الدستور يعد «أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون». كما أن إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون»[٣]. وبذلك يجب على السلطات التشريعية بالدولة أن تقوم بفرض

---

(١) نشر هذا المشروع في جريدة الوطن بتاريخ ١٩٨٠/١٠/٢٤. وهناك مشروع جديد لدى وزارة المالية في طور الدراسة والإعداد يسير في نفس النهج، أي في فرض الضريبة على الشركات دون الأفراد.

(٢) المرحوم الدكتور/ عثمان عبدالملك الصالح، الأسس الدستورية للضرائب والرسوم والتكاليف ومدى مراعاتها في الواقع العلمي، مذكرات للمشاركين في الدورات التدريبية، كلية الحقوق - جامعة الكويت ١٩٨٩/٨٨، صفحة ٤. ولكن فرض الضريبة بصفة عامة - دون شك - يجد أساسه التاريخي في تلك النظريات والآراء، قبل أن توجد الدساتير أو يشيع فرضها والأخذ بها.

(٣) المرحوم الدكتور/ عثمان عبدالملك الصالح، المرجع السابق، صفحة ٤ وما بعدها.

الضرائب بموجب تشريعات ضريبية على القادرين على دفعها. وعلى المكلفين بها أداء هذه الضرائب دون مقابل، ذلك لأنها حق مقرر للدولة والمجتمع، من أجل تمكين الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية[1]، من خلال وضع السياسات وتنفيذها على نحو يخدم المجتمع - أفرادا وجماعات وشركات - فضلا عن خدمة الدولة ومؤسساتها، سواء كانت مدنية أو عسكرية.

كما أن هناك مبادئ دستورية تحكم الضريبة أكد عليها أو حددها الدستور الكويتي، كمبدأ قانونية الضريبة، والمساواة أمامها، والعدالة الاجتماعية[2].

وترتب على حرب الخليج الثانية، تكبد الدولة والشركات والأفراد خسائر تقدر بآلاف الملايين من الدنانير، كما ترتب على عمليات التحرير تحمل الدولة بأعباء مالية باهظة جدا نحو (٦,٤ مليارات دينار كويتي خلال سنتين)[3]، مما أدى إلى وجود عجز كبير في ميزانية الدولة، ومن ثم اضطرها اللجوء إلى الاقتراض لأول مرة، فضلا عن تآكل استثمارات الدولة في الخارج ونقصها. وقد أدى هذا كله إلى ظهور تصريحات متشائمة حول قدرة الحكومة على دفع رواتب موظفيها وأجورهم والقيام بتقديم خدماتها في السنوات القليلة القادمة[4].

---

(١) المواد ٧ و٢٠ و٢٤ و٤٨ و١٣٤ و١٤٣ من الدستور.

(٢) انظر في هذا المعنى د.عثمان عبدالملك، المرجع السابق صفحة (٧). والمواد ٧ و٢٠ و٢٤ و٤٨ و١٣٤ و١٤٣ من الدستور.

(٣) تقرير البنك الدولي حول استراتيجية التخصيص في الكويت - الجزء الثالث، صفحة ٢٢. ويلاحظ مقدار العجز في الميزانية الذي بلغت نسبته ٧٠٪ و٦٢٪ في عامي ٩٠/١٩٩١ و٩١/١٩٩٢ على التوالي.

(٤) صرح بعض أعضاء مجلس الأمة في أكثر من مناسبة قائلين إن الحكومة سوف تعجز عن دفع أجور ورواتب موظفيها خلال السنوات الثلاث القادمة بسبب العجز في الميزانية بسبب نقص الموارد.

خطة البحث:

وإزاء هذه الحقائق المرة فإن الحكومة ومجلس الأمة لم يحركا ساكنا نحو زيادة موارد الدولة، من خلال تبني نظام ضريبي سليم، على نحو ما هو معمول به في معظم دول العالم. ولبيان جوانب النقص والعيب في قانون الضريبة الحالي وسوء تطبيقه وغير ذلك من الأمور فإننا سنخصص هذه الدراسة المختصرة لمعالجة ذلك كله في مبحثين اثنين:

الأول: ونخصصه لدراسة نطاق تطبيق قانون ضريبة الدخل الكويتي.

والثاني: لدراسة إخلال القانون بمبدأ المساواة في دفع الضرائب.

المبحث الأول
نطاق قانون ضريبة الدخل

تنص المادة الأولى من المرسوم رقم ١٩٥٥/٣ المعدل على أن «تفرض ضريبة دخل عن كل فترة خاضعة للضريبة بعد ٣١ ديسمبر ١٩٥٤ على كل هيئة مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها، تزاول العمل أو التجارة في الكويت أثناء مثل تلك الفترة الخاضعة». وحاولت المادة الثانية من المرسوم تحديد المقصود بالهيئة أو دافع الضريبة قائلة إنها «تعني هيئة مؤسسة خاضعة لضريبة الدخل المفروضة بموجب هذا المرسوم، تزاول العمل أو التجارة في الكويت، سواء بصورة مباشرة أو بواسطة وكيل إذا كان مثل هذا الوكيل هيئة مؤسسة، وأيضا أية هيئة مؤسسة تزاول العمل أو التجارة في الكويت بصفتها وكيلة عن غيرها».

ويقصد بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت الأعمال الآتية:

١ - الشراء والبيع في الكويت للأملاك أو البضائع أو الحقوق بها، وحفظ مكتب دائم في الكويت يجري فيه إبرام عقود البيع أو الشراء.

٢ - تشغيل أي مشروع آخر صناعي أو تجاري في الكويت.

٣ ـ تأجير أي أملاك واقعة في الكويت.

٤ ـ تقديم خدمات في الكويت[١].

ولكن مفهوم البيع والشراء لا يسري على مجرد الشراء في الكويت للأملاك أو البضائع أو الحقوق بها[٢].

تعريف الهيئة المؤسسة:

ويبدو أن هذا التوضيح لم يحدد المقصود بدافع الضريبة أو الهيئة المؤسسة، فما زال النص غامضا وفي حاجة إلى توضيح أو بيان، ذلك لأن للهيئة في حد ذاتها مفهوما قانونيا وللمؤسسة أيضا مفهوما آخر، إذ أن هناك مؤسسات عامة اقتصادية وهيئات عامة وجمعيات نفع عام مختلفة الأغراض وشركات تجارية، وبعض هذه الأشخاص يمارس عمليات البيع والشراء في الكويت بصورة أو بأخرى.

وإذا كان الأمر كذلك فهل تعد هذه الأشخاص هيئات مؤسسة أو دافع ضريبة، ومن ثم يسري عليها قانون ضريبة الدخل؟! ولعل قانون ضريبة الدخل الكويتية في المنطقة المحايدة رقم ١٩٦١/٢٣ أكثر وضوحا من القانون رقم ٣/ ١٩٩٥، إذ نص صراحة على فرض ضريبة دخل «على كل هيئة معنوية أينما كان مكان تأسيسها، وينطبق عليها هذا القانون تزاول التجارة أو العمل التجاري في المنطقة المحايدة (المعنية)».

ولتحديد المقصود بالهيئة المؤسسة، فإننا نرجع إلى النص الإنجليزي للقانون، ذلك لأن القانون وقت وضعه كان يهدف من جانب شركات النفط الأجنبية إلى عدم الخضوع إلى ضريبة الدخل في بلادها أو تجنب ما يسمى بالازدواج الضريبي، وكانت

(١) انظر الفقرات: أ، و، ط، من المادة الثانية من المرسوم.
(٢) الفقرة ط من المادة الثانية من المرسوم.

الحكومة الكويتية تهدف من جانبها إلى الحصول على عوائد ضريبية من تلك الشركات، من خلال اتباع نظام ضريبي شبيه بالنظامَ الضريبي المتبع في الدول التي تنتمي إليها شركات النفط الأجنبية (شركة نفط الكويت وهي إنجليزية الجنسية وشركة الزيت الأمريكية المستقلة وهي أمريكية). ولذلك كان قانون الضريبة عبارة عن ترجمة حرفية، مع بعض التعديل لبعض القوانين الأجنبية. ويبدو أنه كان للإنجليز دور في صياغة القانون واختيار ألفاظه وتحديد معانيه وأهدافه. وبالرجوع إلى قاموس بلاك القانوني (Black's Law Dictionary)[1] نجد أن معنى الهيئة المؤسسة (Body Corporate) ينصرف إلى الشركات الخاصة والشركات العامة (A Corporation public or private). وإذا كان هذا هو المقصود «بالهيئة المؤسسة»، فإن قانون الضريبة لا يطبق إلا على الشركات التجارية التي تمارس نشاطا تجاريا بصورة مباشرة أو غير مباشرة في الكويت، سواء أكانت هذه الشركات كويتية أم غير كويتية.

ويخرج عن نطاق قانون ضريبة الدخل المؤسسات العامة الاقتصادية وجمعيات النفع العام والأفراد الذين يزاولون نشاطا تجاريا في الكويت سواء أكانوا كويتيين أم غير كويتيين، وذلك لأن المؤسسات العامة الاقتصادية لا تقوم بحسب الأصل بممارسة أي نشاط بذاتها، وتقوم بممارسة مثل هذا النشاط من خلال الشركات المملوكة أو التابعة لها. فهي تقوم غالبا بتأسيس الشركات التجارية نيابة عن الدولة وتتولى الإشراف عليها، أي أنها تقوم بدور المؤسسات القابضة. كما أن المؤسسات لا تمارس غالبا أي نشاط خارج حدود الدولة التي تنتمي إليها. ولهذا عرّف مدير الضريبة الهيئة المؤسسة على أنها: «هي هيئة مؤسسة لها كيان قانوني منفصل تماما عن كيان أعضائها المنفردين ومسجلة حسب قوانين إحدى الدول أو الأقطار». والمعروف أن الدولة وحدها هي التي تؤسس المؤسسات العامة، دون أن يكون لها مؤسسون أو يكون فيها شركاء أو مكتتبون. كما أنها لا تقيد في السجل التجاري. يضاف إلى ذلك أنه لا جدوى من فرض ضريبة على المؤسسات

---

(١) Revised Fourth Edition, West Publishing Co. 1968 St. Paul, Minn. U.S.A. P. 222.

العامة لأن أرباحها تعود للخزانة العامة للدولة[١]. أما جمعيات النفع العام فإنها أيضا لا تقيد في السجل التجاري، ولا تهدف إلى تحقيق الربح، ويقتصر نشاطها غالبا على إقليم الدولة التي تنتمي إليها. أما الأفراد فقد استبعدهم المشرع من الخضوع لضريبة الدخل بنص صريح، بغض النظر عن جنسياتهم.

وقد وضعت الحكومة مشروع قانون لضريبة الدخل عام ١٩٨٠، حرصت فيه على ترسيخ مبدأ خضوع الشركات التجارية وحدها، من دون الأفراد إلى ضريبة الدخل، وذلك بدعوى أن «المناخ السياسي والاجتماعي والاقتصادي في البلاد - في الوقت الحالي - غير مهيأ لفرض ضريبة على الأفراد»[٢].

وينتقد بعض الفقهاء هذا التوجه لأنه يخالف الأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي، ولا سيما مبدأ المساواة، إذ أن الضريبة على الشركات ستنعكس في نهاية المطاف على مقدار الأرباح التي يستحقها ويحصل عليها الشركاء، وليس من العدل أن يخضع الأفراد بصفتهم شركاء ويعفون عندما يزاولون نشاطهم بصفاتهم الفردية»[٣]. وهذا أمر نعود لدراسته في المبحث الثاني.

الشركات المتمتعة بالشخصية الاعتبارية وحدها تخضع للضريبة:

كما تقدم، تخضع للضريبة جميع الشركات سواء أكانت وطنية أم أجنبية، ولكن نص المادتين الأولى والثانية من القانون، وتفسير مدير الضريبة لهما، يشيرا

(١) على سبيل المثال تنص المادة ١٥ من المرسوم بقانون رقم ١٩٧٧/١٣٣ بشأن إنشاء المؤسسة العامة للموانىء على أن «يؤول صافي أرباح المؤسسة سنويا إلى الخزانة العامة للدولة بعد اقتطاع ما يقره مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس إدارتها لتكوين احتياطي لها أو لإنشاء مشروعات جديدة أو دعم المشروعات القائمة». وقوانين المؤسسات العامة الاقتصادية الكويتية الأخرى على غرار هذا القانون في نصها على ضرورة ترحيل الأرباح إلى الخزانة العامة.

(٢) المذكرة الإيضاحية أشار إليها د. عبدالهادي النجار، المرجع السابق ص٢٠٥.

(٣) د. عبدالهادي النجار، المرجع السابق، ٢٠٤.

بوضوح إلى شركات تؤسس وتقيد بالسجل التجاري. والمعروف أن جميع الشركات - عدا شركة المحاصة - تخضع إلى إجراءات تأسيس معينة، وتقيد في السجل التجاري، وتكتسب الشخصية الاعتبارية، وذلك وفقا للقانون الكويتي وأغلب قوانين دول العالم. ومن ثم فإن جميع الشركات - عدا شركة المحاصة - تخضع للضريبة، إذ أن شركة المحاصة لا يعترف لها المشرع بالشخصية الاعتبارية، وتقوم على الاستتار، ويجرى التعامل مع الغير باسم أحد الشركاء (مدير المحاصة) وليس باسم الشركة[١].

وإذا كان الأمر كذلك فإن كل شركة يعترف لها بالشخصية الاعتبارية ويتم تأسيسها وفقا لأحكام القانون في أية دولة تخضع لضريبة الدخل الكويتي، طالما أن هذه الشركة تمارس نشاطا تجاريا في الكويت، سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة، كأن تمارس نشاطها في الكويت من خلال وكيل. وقد ذهب مدير الضريبة في تفسيره للوكيل إلى أن «الوكيل هو شخص مفوض من قبل موكله بعقد اتفاقية ملزمة مع فريق ثالث بالنيابة عن موكله ضمن حدود الصلاحية المخولة له». كما أبدى المدير الملاحظة الآتية: «لا تستوفى ضريبة الدخل بموجب هذا المرسوم عن دخل الهيئة الأجنبية التي تزاول العمل أو التجارة في الكويت بواسطة وكيل ليس هو نفسه هيئة مؤسسة، على أن تكون صلاحية الوكيل هي بموجب التفسير المذكور أعلاه»[٢]. وهذا المعنى نصت عليه الفقرة (و) من المادة الثانية.

إن أعمال حكم الفقرة (و) والملاحظة التي أبداها مدير الضريبة يضر بالمصلحة الاقتصادية للبلاد، ذلك لأن معظم الشركات الأجنبية تمارس العمل حاليا في الكويت من خلال وكلاء أفراد، وليس من خلال أشخاص اعتباريين، فقانون التجارة الكويتي رقم ٦٨/ ١٩٨٠ (ومن قبله قانون التجارة رقم ٢/ ١٩٦١) ينص

(١) انظر المادة ٥٩ من قانون الشركات التجارية رقم ١٥/ ١٩٦٠، ود. طعمة الشمري قانون الشركات التجارية الكويتي، الكويت - طبعة ١٩٨٧ والمراجع العربية والأجنبية التي أشار إليها.
(٢) أشير إلى هذه الملاحظات والتفسيرات في المرسوم رقم ٣/ ١٩٥٥ وتعديلاته.

على أنه «لا يجوز لشركة أجنبية إنشاء فرع لها في الكويت، ولا يجوز أن تباشر أعمالا تجارية في الكويت إلا عن طريق وكيل كويتي»[1]. ولم يقصر هذا النص مفهوم الوكيل على الشخص الاعتباري، بل جعله مفتوحا ليشمل الشخص الطبيعي. كما نظم قانون التجارة أعمال الوكالة التجارية وأعمال الممثلين التجاريين[2] فضلا عن وجود قانون مستقل لتنظيم الوكالات التجارية، وهو رقم ٣٦/ ١٩٦٤، ووجود قانون آخر حول شركات ووكلاء التأمين (رقم ٢٤/ ١٩٦١). وقد نص قانون تنظيم الوكالات التجارية رقم ٣٦/ ١٩٦٤ صراحة على أن «لا يجوز أن يباشر أعمال الوكالة التجارية في الكويت إلا من يكون كويتي الجنسية شخصا طبيعيا كان أم اعتباريا». وبهذا تخضع الشركة الأجنبية لأحكام قانون الضريبة ويجب عليها أن تدفع الضريبة للدولة، حتى ولو كانت ممثلة بوكيل غير هيئة مؤسسة، أي شخص طبيعي، وذلك باعتبار أن القانون رقم ٣٦/ ١٩٦٤ قانون خاص ولاحق في صدوره لمرسوم ضريبة الدخل ٣/ ١٩٥٥. وكما أسلفنا فإن الفقرة (و) من المادة الثانية من مرسوم الضريبة تدعم وجهة نظر مدير الضريبة، إذ أنها صريحة في تطلب أن يكون الوكيل بدوره هيئة مؤسسة، وذلك كشرط لإخضاع الهيئة المؤسسة للضريبة، فهذه الفقرة تنص على أن «و - عبارة هيئة مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها، تزاول العمل أو التجارة في الكويت: تشمل أية هيئة مؤسسة تزاول العمل أو التجارة في الكويت سواء بصورة مباشرة أو بواسطة وكيل إذا كان مثل هذا الوكيل هيئة مؤسسة. وأيضا أية هيئة مؤسسة تزاول العمل أو التجارة في الكويت بصفتها وكيلة عن غيرها».

ويخضع للضريبة أيضا الشركات التي تربط بينها علاقات مشاركة، بشرط أن تمارس نشاطا تجاريا في الكويت وبشرط أن ينحصر هذا النشاط «بصورة رئيسية في

(١) المادة ٢٤ من القانون.
(٢) المادة الأولى (ج) من قانون ضريبة الدخل رقم ٣/ ١٩٥٥.

إنتاج أو بيع أو التعاطي في سلع مماثلة ذات طبيعة مماثلة أو في حقوق بها»[1]. وتخضع كل شركة لضريبة الدخل عن حصتها من أرباح الشركة القائمة بينها.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركات التي يعرفها قانون الشركات التجارية الحالي، وتخضع لضريبة الدخل هي: شركة التضامن، والشركة ذات المسؤولية المحدودة، وشركة التوصية البسيطة، وشركة التوصية بالأسهم (قليلة العدد) وشركة المساهمة المفتوحة (العامة) وشركة المساهمة المقفلة. وهي تقريبا المعروفة في كثير من دول العالم، ولا سيما الدول العربية والدول الغربية.

ويذهب بعض الفقهاء إلى أن الشركات المساهمة وحدها تخضع لضريبة الدخل باعتبار أن الهدف من القانون كان إخضاع شركات النفط الأجنبية للضريبة، وهي شركات مساهمة[2]. وهذا ما لا نراه، إذ أنه يتعارض مع صراحة وإطلاق نص المادة الأولى والثانية من القانون.

هذا ويتجه المشرع في مشروع قانون ضريبة الدخل الذي وضع عام ١٩٨٠ إلى التوسيع قليلا من نطاق القانون بحيث يشمل شركة المحاصة وما يسمى بالشركة الفعلية (الواقع)[3]. وهو بهذا يوفر حماية أكبر لمصالح الدولة وزيادة موارد الخزانة العامة، إذ أن كثيرا من الشركات والأفراد يمارسون النشاط التجاري في الكويت من خلال شركات محاصة أو شركات فعلية، ومن ثم يجب عليهم دفع ضرائب دخل للدولة.

هل تخضع شركات القطاع المختلط وشركات القطاع العام للضريبة ؟

لقد أتى نص المادتين الأولى والثانية من القانون مطلقا، ومن ثم يمكن القول إن جميع الشركات تخضع لقانون ضريبة الدخل، سواء أكانت من شركات القطاع

---

(١) المادة الثانية من قانون الضريبة.

(٢) د. عبدالهادي النجار، المرجع السابق، ص٢٠٤. وانظر المرحوم الأستاذ الدكتور/ عثمان عبدالملك الصالح، المرجع السابق، صفحة ٣٧.

(٣) المادة الثانية.

الخاص أم المختلط أم العام. ولكن بالنظر إلى الحكمة من تشريع ضريبة الدخل وما تنتهجه بعض التشريعات العربية[1]، نرى أنه يجب استبعاد شركات القطاع العام (دون شركات القطاع الخاص والقطاع المختلط) من الخضوع لقانون ضريبة الدخل، نظرا لأنه يفترض في هذه الشركات أن تكون مملوكة بالكامل للدولة[2]. ومن ثم فإن أرباحها تذهب إلى الخزانة العامة للدولة[3]. وهذا يعني أنه لا جدوى من تحصيل ضرائب دخل من هذه الشركات.

المبحث الثاني
الإخلال بمبدأ المساواة في دفع الضرائب:

الشركات الخاضعة لضريبة الدخل:

إذا كنا قد حصرنا نطاق تطبيق قانون ضريبة الدخل في الشركات التجارية من دون سواها، فهل ميز القانون بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية ؟ وهل أخضع جميع الشركات للضريبة ؟ إن الإجابة عن هذين السؤالين في غاية الأهمية بسبب قصور نصوص القانون وغموضها. ولذلك سنتناول وبشيء من التفصيل الإجابة عن هذين السؤالين.

---

(١) فعلى سبيل المثال يفرض قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ ١٩٨٢ ضريبة على شركات القطاع الخاص والقطاع المختلط دون القطاع العام. انظر المواد ١٣-١٦.

(٢) د. طعمة الشمري، الوضع القانوني لشركات القطاع العام في ظل التشريعات الكويتية القائمة، حيث يحصر المؤلف شركات القطاع العام في الشركات المملوكة بالكامل للدولة أو إحدى مؤسساتها العاملة خلافا للقانون المصري.

(٣) تنص المادة ١٢/ ثالثا من المرسوم بقانون رقم ٦/ ١٩٨٠ بإنشاء مؤسسة البترول الكويتية على أن: «تؤول الأرباح المتبقية إلى الخزانة العامة للدولة». وتنص المادة ٩ من القانون ذاته على أن تتكون إيرادات المؤسسة من الدخول التي تحققها من الممارسة المباشرة لما يدخل ضمن أغراضها ونظير الأعمال والخدمات التي تؤديها للغير، وأرباحها من الشركات المملوكة لها بالكامل، والشركات التي تساهم فيها».

القانون لم يميز بين الشركات الوطنية والأجنبية:

كما تقدم، تنص المادتان الأولى والثانية، بكل صراحة وبإطلاق غير مقيد على أن «تفرض ضريبة دخل على كل هيئة مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها، تزاول العمل أو التجارة في الكويت». ولكن مدير ضريبة الدخل وباجتهاد منه - فيما يبدو - أورد بعض التعريفات والملاحظات بعد صدور قانون الضريبة عام ١٩٥٥. ومن أهمها ملاحظة تقول حيث إنه لا يوجد في الكويت في الوقت الحاضر قانون ينص على تأسيس مثل هذه الهيئات وتسجيلها فإن عبارة - هيئة مؤسسة - لا تنطبق إلا على الشركات أو المؤسسات الأخرى المسجلة في الخارج فقط». وقد أورد المدير هذه الملاحظة بعد تعريفه أو تفسيره للهيئة المؤسسة على أنها: «هي هيئة مؤسسة لها كيان قانوني منفصل تماما عن كيان أعضائها المنفردين ومسجلة حسب قوانين إحدى الدول أو الأقطار».

وإذا كان تفسير مدير الضريبة للمقصود بالهيئة المؤسسة لا يخلو من الصحة والمنطق، إلا أنه قد تجاوز حدود صلاحياته في الملاحظة التي أوردها في عجز تفسيره الآنف الذكر، ذلك لأنه لا يجوز للمدير أن يورد ملاحظات أو تفسيرات تخالف أحكام القانون، لأن من شأن ذلك تعديل حكم القانون، وهو أمر لا يملكه إلا المشرع وحده، أما المدير فلا يملك إلا تنفيذ القانون[1].

ويبدو أن مدير الضريبة أراد في تفسيره وملاحظته الآنفي الذكر أن ينبه إلى أنه لا يوجد في الكويت، وقت صدور قانون الضريبة، تشريع شركات كويتي ينظم تأسيس الشركات والاعتراف لها بالشخصية الاعتبارية. كما لا يوجد تشريع سجل تجاري ينظم قيد الشركات في السجل التجاري ويحدد الآثار القانونية المترتبة على

(١) المادة ١٠ من القانون والتي تنص على أن المدير يتولى إدارة المرسوم وتنفيذه. وعليه تحصيل ضرائب الدخل المستحقة...

ذلك القيد، إذ أن أول تشريع حديث للشركات التجارية صدر عام ١٩٦٠[١]، وأول تشريع حديث للسجل التجاري صدر عام ١٩٥٩[٢].

وفي الواقع فإن الشركات التجارية في ذلك الوقت كانت تخضع في تنظيمها لمجلة الأحكام العدلية، والتي لم تكن تعترف للشركات بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الشركاء فيها، ولا بذمة مالية منفصلة عن ذممهم (الشركاء)، ولكن معظم الشركات التي أسست قبل صدور قانون الشركات التجارية عام ١٩٦٠ كان يجرى تأسيسها وتمارس نشاطها ويتم الإشراف عليها ومراقبتها وفقا للأعراف السائدة في الكويت قبل صدور التشريعات التجارية. وكانت الشركات التجارية التي نظمها قانون الشركات معروفة في الكويت قبل صدور هذا القانون[٣].

وإذا كان الأمر كذلك، فإن عدم إخضاع الشركات التجارية الوطنية لقانون ضريبة الدخل يعد مخالفة قانونية، رغم احترامنا لملاحظات وتفسيرات مدير ضريبة الدخل، فضلا عن أنه يضر بالمصلحة العامة للدولة والمجتمع، إذ يحرم الدولة من دخل كبير جدا، ويمنعها من استعمال ضريبة الدخل كوسيلة لتوجيه سياسة الاستثمار والاستهلاك ومحاربة التضخم.

ولو فرضنا جدلا صحة تفسيرات وملاحظات مدير الضريبة، فإنها تكون صحيحة إلى حين صدور قانون الشركات التجارية رقم ١٥/ ١٩٦٠ وقانون السجل التجاري رقم ١/ ١٩٥٩، إذ بمجرد صدور هذين القانونين أصبحت الشركات الكويتية خاضعة لقانون الضريبة، إذ اعترف قانون الشركات التجارية للشركات - فيما عدا شركة المحاصة - بالشخصية الاعتبارية، وذلك إما بمجرد صدور المرسوم الأميري (شركة المساهمة المفتوحة) وإما بعد القيد في السجل التجاري، كما حدد القانون متى تعتبر الشركة كويتية الجنسية، وذلك من خلال تبني معيار مزدوج، وهو

(١) قانون الشركات التجارية رقم ١٥/ ١٩٦٠.

(٢) مرسوم رقم ١ لسنة ١٩٥٩ بنظام السجل التجاري.

(٣) انظر المذكرة التفسيرية لقانون الشركات.

أن تتخذ الشركة من الكويت مقرا (مركزا رئيسيا لها)، وأن يتم تأسيسها في الكويت[١].

ويثور خلاف قضائي وفقهي في القانون الأمريكي حول جواز التمييز في فرض الضريبة وفي مقدارها بين الشركات الأمريكية والشركات الأجنبية وفقا لأحكام الدستور الأمريكي. وانتهت المحكمة العليا الاتحادية بأغلبية الآراء إلى أن التعديل الرابع عشر (Fourtenth Amendment) للدستور الأمريكي يضفي حماية على الشركات وعلى الأشخاص الطبيعيين. ذلك لأن الدستور ينص على وجوب توفير حماية متساوية (Equal protection) لجميع الأشخاص، كما يتطلب أن يراعى في مقاضاتهم أو محاكمتهم ضرورة احترام الأحكام والإجراءات التي يتطلبها القانون (Due Process of Law). وذهب رأي معارض (القاضي Douglas) إلى أن الدستور الأمريكي لا يوفر مثل تلك الحماية إلا للأشخاص الطبيعيين من دون الأشخاص الاعتباريين، ذلك لأن التعديل الرابع عشر للدستور الاتحادي لا يعتبر الشركات أشخاصا في مفهومه لضرورة توفير حماية قانونية متساوية. فالقسم (أو الجزء) الأول (Section) منه يتكلم عن شخص ولد (Born) أو عاش أو تربى (Naturalized) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما يتكلم عن مواطن (Citizen)، وضرورة عدم تجريده من حقه في الحياة (Life) والحرية (Libirty). وهذه المفاهيم لا تنصرف إلا للشخص الطبيعي، وإن كان الدستور يتحدث أيضا عن عدم جواز تجريد الشخص من أمواله، وهذا المعنى ينصرف للشخص الطبيعي والاعتباري معا[٢].

---

(١) المادتان ٦٨ و١٩١ من قانون الشركات، ود.طعمة الشمري، قانون الشركات التجارية الكويتي، الكويت ٨٥/ ٨٦ والطبعة الثانية ٨٧/ ٨٨ ص١٥٤ وما بعدها.

(٢) انظر قضية Wheeling Steel Crop. v. Glander Supreme Court of the United States, 1949. 337 U.S. 562, 69S. ct. 129193 L. Ed. 1544.

مشار إليها في مؤلف أستاذنا الأستاذ الدكتور Detlev F. Vacts (الأستاذ في جامعة هارفارد) Basic Corporation Law, foundation Press, Inc. Mineola, N.Y. 1973 pp 56-62.

أما الدستور الكويتي فيؤكد على مبدأ المساواة، كمبدأ عام، سواء من الناحية الاقتصادية والاجتماعية أو من الناحية القانونية. وقد سبقته في ذلك الشريعة الإسلامية السمحاء التي أكدت على ضرورة المساواة بين الناس، وهذا ما قضى به القرآن الكريم، والسنة النبوية المطهرة، وأجمع عليه الفقه الإسلامي، وما عمل به الخلفاء الراشدون والصحابة ومن سار على هديهم، منذ بزوغ رسالة الإسلام على يد الرسول صلى الله عليه وسلم.

ويعد مبدأ المساواة دعامة أساسية لحفظ الحقوق والحريات ومنع العبث بها أو تدخل الأهواء والمصالح للتمييز بين الأشخاص، ولذلك عملت معظم الدول على ترسيخ هذا المبدأ في دساتيرها وقوانينها، ومن هذه الدول دولة الكويت، إذ نص الدستور الكويتي وفي أكثر من مادة من مواده من ذلك النص على أن «العدل والحرية والمساواة دعامات المجتمع، والتعاون والتراحم صلة وثقى بين المواطنين»، «وتصون الدولة دعامات المجتمع وتكفل الأمن وتكافؤ الفرص للمواطنين»، «والاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية وقوامه التعاون العادل...»، «والعدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة»[١]. و«الناس سواسية في الكرامة الإنسانية، وهم متساوون لدى القانون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين»، و«أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون. وينظم القانون إعفاء الدخول الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة»[٢].

ومن إجمالي هذه النصوص يتبين أنه لا يجوز التمييز بين المواطنين وغير المواطنين في فرض الضرائب وغيرها من التكاليف العامة[٣]، برغم أن نصوص الدستور تتكلم غالبا عن المواطن الكويتي وعن الشخص الطبيعي. ولكن الدستور

(١) المواد ٧ و٨ و٢٠ و٢٤ من الدستور.

(٢) المادتان ٢٩ و٤٨ من الدستور.

(٣) انظر في هذا المعنى المرحوم الدكتور عثمان عبدالملك الصالح، المرجع السابق صفحة ٣٠.

أشار إلى الناس، ولفظ الناس هنا عام، فضلا عن أن روح الدستور وأهدافه وقيم المجتمع الكويتي المسلم تنبذ التمييز وترفضه. وإضافة إلى هذا كله فإن مصلحة الكويت العليا تقتضي محاربة التمييز والتفرقة بجميع أشكالها، حتى لا توصف بأنها دولة عنصرية تخالف المبادىء والمواثيق الدولية، التي سبق لها التوقيع عليها، وهي جميعا مبادىء ومواثيق تدعو إلى المساواة واحترام حقوق الناس ومصالحهم.

ويجب ألا نقبل القول الذي يذهب إلى أن الحماية الدستورية مكفولة للأشخاص الطبيعيين من دون الاعتباريين، وذلك لأن هذه الحماية لا تتوافر بشكلها ومضمونها الصحيح إلا إذا امتد نطاقها لحماية الأشخاص الاعتباريين أيضا، باعتبار أن الأشخاص الاعتباريين ما هم إلا مجموعة مصالح وأموال لأشخاص طبيعيين اعترف لهم القانون بالشخصية المعنوية، لتحقيق مصلحة أو مصالح المشاركين فيها.

ويلاحظ أن الشريك في الشركات التجارية يدفع الضريبة بصورة مباشرة عن نصيبه في الأرباح في بعض الشركات، كشركات الأشخاص، ولكنه قد يدفعها بصورة مباشرة أو غير مباشرة في الشركات المساهمة، حيث إن الشركة تدفع ضرائب للدولة عن أرباحها السنوية وما يتبقى من أرباح يوزع على المساهمين، مما يقلل من نصيب المساهم في أرباح الشركة، فضلا عن أنه يدفع الضريبة مرة أخرى عن نصيبه في الأرباح، وبذلك يكون في حقيقة الأمر - قد دفع الضريبة مرتين - Double Taxation لإدارة الضريبة، مرة عن أرباح الشركة ومرة عن أرباحه هو، وذلك تبعا لاختلاف النظم الضريبية في تعاملها مع الشركة والشركاء فيها، إذ تعامل الشركات المساهمة غالبا باعتبارها شخصا اعتباريا لأغراض الضريبة، ولا تعامل الشركات الأخرى بهذه الصفة لأغراض الضريبة، إذ تحصل الضرائب من أرباح الشركاء وليس من أرباح الشركات، كما هو الأمر في شركات التضامن والتوصية Partnerships[(١)].

(١) انظر: Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone, Ibid p.779.

كما توجد مخالفة دستورية أخرى تتمثل في التمييز بين المواطنين الكويتيين الطبيعيين أنفسهم، بل حتى بين أقرانهم من الأجانب، إذ يفرض القانون ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المتحقق من أرباح الحصص أو الأسهم التي يملكونها في الشركات التجارية وبنسب عالية تصل أحيانا إلى زهاء (٥٠٪) من صافي الأرباح[١]. في حين أن دخل باقي الأشخاص الطبيعيين - وطنيين أو أجانب - معفي من ضريبة الدخل، مهما كان مقدار دخولهم، سواء كانوا يعملون في التجارة أو الزراعة أو الوظائف المدنية العامة أو السلك العسكري أو غير ذلك من الأنشطة. وبهذا يكون قانون الضريبة مخالفا لأحكام الشريعة الإسلامية وأحكام الدستور، مما يعطي لذوي الشأن الطعن بعدم دستورية هذا القانون.

وإذا كان هذا هو الجانب القانوني والواقعي لمبدأ المساواة، فإن تصرف إدارة الضريبة وتفسيراتها وممارساتها التي امتدت نحو أربعين سنة، مخالفة للشريعة والدستور ومصالح الكويت العليا - حاضرا ومستقبلا - وفي مقدور ذوي الشأن أن يطعنوا بعدم مشروعية ودستورية ممارسات إدارة الضريبة وتطبيقاتها سواء كان هؤلاء المعنيين أطرافا في نزاع قضائي أو كانوا الحكومة أو مجلس الأمة.

وسياسة التمييز هذه تعد مخالفة صريحة لأحكام الدستور، ولا سيما أحكام المادتين ٢٤ و٢٩ سالفتي الذكر، حيث تنص المادة الأولى منها على أن «العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة»، وتنص المادة ٢٩ على أن «الناس سواسية في الكرامة الإنسانية، وهم متساوون لدى القانون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين». كما أن مفهوم المخالفة للمادة ٤٨ من الدستور يقضي بعدم جواز الإعفاء لغير ذوي الدخول الصغيرة من الضرائب، إذ أن هذه المادة تضع معيارا عاما وضابطا دستوريا

(١) انظر شرائح سعر الضريبة، حيث تفرض ضريبة على الأرباح التي تزيد على ٥٢٥٠ د.ك وحتى ١٨٧٥٠ د.ك بنسبة ٥٪ وتبدأ الضريبة بالتصاعد حتى تصل إلى حدها الأقصى بنسبة ٥٠٪ على الأرباح التي تزيد على ٣٧٥٠٠٠ (م/٢ من قانون الضريبة).

للإعفاء من الضرائب، وهو «عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة». وهذه مسألة ينبغي أن يحددها قانون الضريبة ويمكن تعديلها بين حين وآخر بحسب تغير الأسعار وتغير القوة الشرائية للنقود.

وسياسة التمييز التي انتهجها قانون الضريبة الكويتي الصادر قبل صدور الدستور الكويتي وقبل الاستقلال سياسة غير مقصودة - في رأينا - وكان لشركات النفط الأجنبية دور أساسي في وضعها، ولكن كان الأحرى بالسلطات المختصة بالدولة أن تعمل على تغييرها، وخاصة بعد الاستقلال وبعد صدور الدستور. ولكن للأسف، فقد سار مشروع القانون الذي وضع عام ١٩٨٠ على نهج قريب جدا من السياسة المذكورة، إذ فرض الضريبة على الشركات من دون الأفراد دون مراعاة للمحاذير الدستورية، وخاصة مبدأ المساواة في تحمل الأعباء الضريبية وغيرها بين جميع الأشخاص.

احترام مبدأ المساواة في القوانين المقارنة:

وهذه السياسة لا نجد لها مثيلا في القوانين المقارنة، كقانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٩٨١/١٥٧ والمعدل بالقانون رقم ١٩٨٣/٨٧ الذي راعى مبدأ المساواة، وأعفى أصحاب الدخول الصغيرة من الضريبة. وهم ممن تقل دخولهم السنوية عن ٢٠٠٠ (ألفين) جنيه، ووزع الدخول الخاضعة للضريبة إلى ٢٣ شريحة تبدأ بالدخول التي لا تجاوز ٢٠٠٠ جنيه وهي شريحة معفية وتنتهي بشريحة الدخول التي تجاوز مائتي ألف (٢٠٠٠٠٠) جنيه تخضع للضريبة وبنسبة ٦٥٪ كحد أقصى. كما حدد القانون نسب سعر الضريبة على صافي الأرباح الكلية للشركات الوطنية والأجنبية بنسبة (٤٠٪)، وذلك فيما عدا الشركات الصناعية المصدرة فنسبة ضريبة أرباحها (٣٢٪) وشركات البحث عن البترول فنسبة أرباحها (٤٠,٥٪)[١].

---

(١) انظر المواد ٩٦، ١١٢ من القانون رقم ١٩٨٣/٨٧ المعدل للقانون رقم ١٩٨١/١٥٧ في شأن الضرائب على الدخل، وانظر د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية - القاهرة، ١٩٨٤، صفحة ٢٥٩ وما بعدها.

كما حدد قانون ضريبة الدخل السوري رقم ١٩٤٩/٨٥ المعدل بالقانون رقم ١٩٥٨/٢٤ الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة من دون تمييز بين شركة أجنبية وشركة وطنية، ومن دون تمييز أيضا بين شخص طبيعي وشخص اعتباري، وإن جاز أن تختلف نسبة الضريبة وسعرها(١). وهذه السياسة يمكن أن نجدها في قوانين الدول المتقدمة، كالقوانين الاتحادية في الولايات المتحدة الامريكية(٢)، على النحو الذي سبقت الإشارة إليه. وإذا كنا بصدد الحديث عن ضرورة مراعاة مبدأ المساواة أمام الضرائب والأعباء العامة، فإن بعض الفقه الأمريكي ينتقد سياسة الحكومة الاتحادية والكونجرس الأمريكي في تحديد سعر الضريبة، حيث يتهم هذا الفقه هذه السلطات بالتعاون على رفع سعر الضريبة أو خفضها من وقت لآخر، تبعا للتوجهات السياسية لرؤساء الولايات المتحدة، ولا سيما في عهد الرئيسين: ريجان وكلينتون، إذ سعى ونجح الرئيس الأول وهو جمهوري في تخفيض الحد الأقصى للضريبة من ٥٠٪ إلى ٢٨٪ من الدخل السنوي، وذلك بالنسبة لدخول الأفراد. ولكنه ينتقد بأنه قسم دافعي الضريبة إلى شريحتين فقط والفارق بينهما دولار واحد، إذ تفرض ضريبة دخل على الدخول التي لا تزيد على مبلغ ثلاثين ألف (٣٠٠٠٠) دولار، وبنسبة ١٥٪ من الدخل وهذا بالنسبة للشريحة الأولى. وتفرض ضريبة على الدخول التي تزيد على ٣٠٠٠١ دولار بنسبة ٢٨٪ دون تحديد حد أقصى وهذا بالنسبة للشريحة الثانية. وقد تقرر هذا التخفيض في التعديل الذي أجري عام ١٩٨٦ على قانون ضريبة الدخل. ولأن هذا التوجه من الرئيس ريجان اتهم بأنه رجعي أو متخلف، لذلك رد بقول مأثور مأخوذ عن الإنجيل والذي دأب على قراءته قائلا: إنه لا يوجد تبرير للضرائب التقدمية أو التصاعدية (Progressive)»(٣).

---

(١) المادة الثانية من القانون المذكور، وانظر د. محمد سعيد فرهود الوجيز في التشريع الضريبي، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة حلب، ١٩٧٩/٧٨، صفحة ٢٤.

(٢) Boris I.Bittker and Lawrence M.Stone, Federal Income Estate and Gift Taxation Fourth Edition, Little, Brown and Company, Boston - Toronto, 1972, p. 620.

(٣) Marvin Chirelstein, Federal Income Taxation, Foundation Press Inc. N. Y. 1994. PP. 3-7.

أما الرئيس الديمقراطي الحالي بيل كليتون فقد أجرى تعديلا مضادا على قانون الضريبة عام ١٩٩٣، بموجبه رفع سعر الضريبة إلى نسبة ٥٠٪ من الدخل. ويلاحظ الفقه بغرابة أن كلا من الرئيسين حظي بتأييد الكونجرس، وهو تأييد غير أخلاقي - على حد تعبير بعض الفقه. واتخذ الرئيس كليتون هذا الإجراء بعد اتهامه لتعديل عام ١٩٨٦ بأنه متحيز لصالح ذوي الدخول العليا، ولذلك كان ذلك التعديل مخالفا لمبدأ العدالة والمساواة Standard of tax equity and Fairness[١].

ويلاحظ على تعديل عام ١٩٩٣ أنه وضع جدولا مستقلا لضرائب الشركات المساهمة Corporations معاملا إياها باعتبارها دافعا للضريبة، وقام بتوزيعها إلى أربع شرائح brackets. والشريحة الأولى تدفع ١٥٪ على دخلها الذي يفترض ألا يزيد على ٥٠٠٠٠ دولار والشريحة الأخيرة تدفع ٣٥٪ على دخلها الذي يفترض أنه يزيد على مبلغ عشرة ملايين دولار سنويا[٢].

وقد استقر الفقه والقضاء الإداري في لبنان على «أن أي محاولة لإعفاء فرد أو مؤسسة عن غير طريق القانون وإجراءاته تكون محاولة غير شرعية، ولا يجوز الاعتماد هنا على قرار أو تفسير أو تعليمات للسلطة الإدارية، وإلا كان ذلك إخلالا بمبدأ المساواة بين الأفراد أمام الأعباء المالية»[٣]. وأصدر مجلس شورى الدولة اللبنانية كثيرا من القرارات أكد فيها على مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، منها القرار رقم ٢٥ الصادر بتاريخ ١٩٨٣/١/٢٥ في الاستئناف رقم ١٩٧٢/٥٣٩٢ حيث قرر بأن «جميع المكلفين متساوون أمام الأعباء العامة، وأن معاملة فئة منهم بصورة أفضل يؤدي إلى خرق مبدأ المساواة، هذا فضلا عن أنه يجب تفسير كل إعفاء من ضريبة ورسم بصورة حصرية كونه استثناء لقوانين وتنظيمات ضريبة تتعلق

---

(١) المرجع السابق.

(٢) المرجع السابق.

(٣) د. مصطفى رشيد شيخة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، الدار الجامعية - مكتبة المعارف الحديثة الإسكندرية، ١٩٨٨ صفحة ١٠.

بالنظام العام»[١]. وفي استئناف آخر قرر المجلس أن «غاية المراسيم التنظيمية اتخاذ التدابير التي من شأنها تسيير حسن سير المرافق العامة وتحديد دقائق تطبيق القانون. بمعنى أنه لا يمكن لأحكام تنظيمية أن تشوه النصوص القانونية وتغيرها، أو ألا تحترم مدى القانون ونطاقه الحقيقي، إذ ليس من مفعول المرسوم التنظيمي أن يحد من أحكام القانون أو أن يوسع نطاقه»[٢].

ونأمل أن تتلافى السلطات بدولة الكويت سياسة التمييز هذه وتتبنى سياسة ضريبية سليمة، وذلك في مشروعات قوانين الضريبة المستقبلية. ولا سيما أن قانون الضريبة الحالي قد تعرض للنقد من قبل تقرير البنك الدولي حول استراتيجية التخصيص في دولة الكويت الذي أعد في ١٩٩٣/١٠/٢٩. وقد وصف التقرير قانون ضريبة الدخل رقم ١٩٥٥/٣ بأنه إما جامد أو غير واضح في عدد من القضايا، ويخضع إلى تفسيرات إدارة الضريبة لإزالة ذلك الغموض[٣].

ومما تجدر الإشارة إليه أن تخلف قانون ضريبة الدخل الحالي وسوء تطبيقه قد أديا إلى تدني العوائد الضريبية السنوية التي تحصل عليها الدولة[٤]. وقد ساهمت في ذلك اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي وقعتها الحكومة مع بعض الدول، وذلك برغم أن المواطنين والشركات الكويتية لا يدفعون ضريبة دخل للدولة. وبذلك فإن الحكومة لا تكتفي بإعفاء الشركات الكويتية من دفع ضريبة الدخل في الكويت، بل تعفيها أيضا من دفع الضرائب في الخارج مقابل إسقاط

(١) قرارات مجلس شورى الدولة، الجزء الرابع - ضرائب ورسوم ٨٠ - ١٩٨٣ ص١٦١٨ أشار إليها المصدر السابق، صفحة ١١.

(٢) المصدر السابق، وصفحة ١٤٦٨ من القرارات سالفة الذكر.

(٣) انظر ترجمة هذا التقرير المعدة من قبل وزارة المالية في مايو ١٩٩٤.

(٤) بلغت ضريبة الدخل على الشركات الأجنبية غير النفطية في عام ١٩٨٠/٧٩ مبلغ ١١٤٦٧٦٩ د.ك، في حين بلغت زهاء ثلاثة ملايين دينار عام ١٩٩٤، وذلك حسبما أفادت به إدارة ضريبة الدخل بوزارة المالية. وتجدر الإشارة إلى عدم فرض ضرائب على الشركات النفطية بعد أن أصبحت وطنية في أواخر السبعينات.

حق الخزانة العامة في تحصيل الضريبة من الشركات الأجنبية العاملة في الكويت. وهذا أمر في غاية الغرابة، ويضر بمصلحة الدولة. ولعل المستفيد الشرعي من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي هي المؤسسات والشركات المملوكة للدولة، وذلك لأنها تغذي الخزانة العامة للدولة من استثماراتها وأرباحها في الخارج.

الخاتمة

إن قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٣/ ١٩٥٥ قانون معيب وناقص ولا يخدم مصلحة الدولة والمجتمع، إذ يحرم الدولة من الحصول على موارد مالية كبيرة وكثيرة لخزانتها العامة، ولا سيما في الظروف الاقتصادية والمالية التي تمر بها الكويت حاليا، وما تشهده من نقص في الموارد العامة، رغم التزايد المطرد في النفقات العامة. كما أن هذا القانون يفوت على السلطات العامة في الدولة، إمكانية استعمال الضريبة في توجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وخاصة في مجال إعادة توزيع الدخل توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع، ومحاربة التزايد في الاستهلاك والتضخم المالي الكبير.

وباعتبار أن الكويت لديها توجه مبارك ومحمود في العمل على استكمال تطبيق الشريعة الإسلامية، وهو التوجه الذي يرعاه أمير البلاد شخصيا وتعمل على تأكيده ووضع قواعده اللجنة الاستشارية العليا لأمير البلاد، فإن قانون الضريبة ينبغي أن يستلهم أحكام الشريعة الإسلامية، ويعمل على تحقيق مقاصدها السامية، ولاسيما في خلق تناسق وتكامل مع أحكام الزكاة، باعتبارها فريضة وركنا أساسيا من أركان الإسلام.

وبالإضافة إلى كون هذا القانون يحرم الدولة من الموارد الضريبية ويفوت عليها توجيه سياستها الاقتصادية والاجتماعية، فإنه قد خلق تفرقة وتمييزا بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية، وإن كان هذا من حيث التطبيق وليس من حيث النص التشريعي، حيث قام مدير الضريبة بوضع تفسيرات وإيضاحات تجاوز بها سلطاته واختصاصاته، وأعطى لنفسه سلطات تشريعية معطلا بذلك أحكام قانون

الضريبة، تبعا لتوجيهات - فيما يبدو - لعبت فيها الأهواء والمصالح الشخصية. وسياسة التمييز هذه، فضلا عن كونها تخالف أحكام الشريعة الإسلامية والدستور الكويتي وأحكام قانون الضريبة نفسه، فإنها قد تخلق حساسيات سياسية دولية تضر بمصالح دولة الكويت وحسن علاقتها، ولا سيما في ظل الظروف السياسية الصعبة التي تمر بها، وسياسة الانفتاح والخصخصة التي تسعى الكويت إلى تحقيقها ونجاحها.

وإذا كان قانون الضريبة يفرض ضريبة دخل على الشركات التجارية، ويعفي دخول الأفراد (أو الأشخاص الطبيعيين) كويتيين وغير كويتيين من تلك الضريبة، فإن في هذا التوجه مخالفة أخرى لأحكام الشريعة الإسلامية وأحكام الدستور، اللذان يحرمان التمييز والتفرقة بين الأشخاص، ولا يجيزان الإعفاء من الضريبة إلا لأصحاب الدخول الصغيرة، «وبما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة» (م/٤٨ من الدستور). وإزاء هذه التفرقة فيجوز للشركات التجارية أن تدفع بعدم دستورية قانون ضريبة الدخل، لأنه يميز بين شخص وآخر خلافا لأحكام الدستور، إذ ليس من العدل أن يدفع مواطن ضريبة على دخله المتحقق من ربح في شركة تجارية ويعفى مواطن آخر من دفع ضريبة على دخله الناشىء عن تجارة في مؤسسة فردية أو من نشاط زراعي أو مهني أو وظيفة عامة - مدنية أو عسكرية - حتى ولو كان دخل الشخص الأخير أعلى بكثير أو قليل من دخل الشخص الأول.

وإزاء العيوب الجسيمة في قانون الضريبة الحالي فيجب على السلطات المعنية في دولة الكويت وضع قانون ضريبة دخل وفقا لأحدث النظم الضريبية وأفضلها في العالم المتقدم، مع مراعاة أحكام الشريعة الإسلامية الغراء.